

MOKESTINIŲ GINČŲ PROCESO RIBOS IR VIETA ADMINISTRACINIAME PROCESU

Dr. Egidija Smalakiėnė

Lietuvos teisės universiteto Teisės fakulteto Finansų ir mokesčių teisės katedra
Ateities g. 20, 2057 Vilnius
Telefonas 268 78 27
Elektroninis paštas E. Smalakiene@vmi.lt

Pateikta 2003 m. vasario 5 d.

Parengta spausdinti 2003 m. balandžio 11 d.

*Recenzavo Lietuvos teisės universiteto Teisės fakulteto Finansų ir mokesčių teisės katedros vedėjas
dr. Algirdas Miškinis ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko pavaduotojas
dr. Mindaugas Strumskis*

S a n t r a u k a

Straipsnyje analizuojamas mokesčių ginčų proceso ryšys su administraciniu procesu, nustatoma jo vieta šiame procese. Siejant mokesčių ginčų procesą su administraciniu procesu ir mokesčių administravimu, analizuojami šį reiškinį apibūdinančių žodžių junginiai, lyginamosios analizės būdu nustatomi mokesčių ginčų proceso – teisinio procesinio reiškinio požymiai. Lyginant įvairių užsienio ir Lietuvos autorių nuomones bei Lietuvos norminių aktų nuostatas, bandoma suformuluoti *mokesčių ginčų proceso* sąvoką. Straipsnyje aptariamos patikrinimo aktų sprendimų tvirtinimo rūšys bei atskirų sprendimo rūšių santykis su mokesčių mokėtojais. Šio straipsnio tikslas – nustatyti mokesčių ginčų proceso ryšį ir vietą administraciniame procese bei nurodyti šio procesinio teisinio reiškinio ribas.

Straipsnis parengtas analizuojant, lyginant, siejant ir apibendrinant įvairių teisės šakų autorių, ekonomistų, teisininkų ir politikų nuomones, šiuo metu Lietuvoje galiojančių įstatymų nuostatas, Lietuvos ir užsienio autorių publikacijų teiginius, susijusius su straipsnyje nagrinėjama klausimais.

Finansų sritis yra nepaprastai reikšminga pasaulinio ūkio dalis. Gerai žinoma, kad per pastaruosius penkiasdešimt metų įvyko, tarp jų ir Lietuvos ūkio, reikšmingų pasaulinio masto pokyčių, todėl prasidėjo naujas finansinių santykių etapas [1, p. 9]. Paskelbus Nepriklausomybę Lietuvoje susiklostė nauja socialinė politinė padėtis, pradėjo formotis rinkos ekonomika, kurios „pagrindinė funkcija yra taip paskirstyti materialinius išteklius, kad gamamos prekės ir teikiamos paslaugos atitiktų visuomenės poreikius“ [2, p. 17]. Perėjimas prie naujų rinkos santykių susijęs su didėjančiais kriziniais reiškiniais. Vienas tokių – mokesčių reforma. Formuojantis naujiems visuomeniniams santykiams reikia plėtoti ir gilinti mokslinius tyrimus tiek teoriniu, tiek ir taikomoju, praktiniu mokesčių teisinių santykių srities aspektu, nes pastaraisiais metais čia susikaupė nemažai aktualių sprendimų problemų.

Lietuvoje kasmet kyla daug nesutarimų ir ginčų tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojų. Lietuvoje mokesčių–teisinių santykių srityje išryškėjo daug spragų ir nesklandumų tarp mokesčius mokančių fizinių bei juridinių asmenų ir mokesčių administratoriaus. Teisės normos, reglamentuojančios procesinius mokesčių ginčų nagrinėjimo klausimus, aiškinamos ir taikomos nevienodai.

Norminės mokesčių bazės požiūriu ypač svarbu įvardyti mokesčius ginčus kaip naują mokesčių teisinį reiškinį Lietuvoje ir patikslinti šį reiškinį apibrėžiančius terminus tiriant mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojų santykius, nes daugelis apibendrinamųjų išvadų daroma vadovaujantis ne autoritetinga mokslininkų nuomone, o teisės aktų, reglamentuojančių mokesčių ginčų bylų nagrinėjimą, praktine analize.

1. Mokestinių ginčų proceso vieta administraciniame procese

Norint apibrėžti mokestinių ginčų proceso sąvoką, būtina panagrinėti administracinį procesą, nes šis procesas apima ne tik administracinės atsakomybės institutą, – jo reguliuojamųjų normų pagrindas yra sutelktas ir daugelyje viešajai teisei priskiriamų finansų ir mokesčių teisės aktų. Tarp Lenkijos, Rusijos Federacijos, Belgijos, Nyderlandų, Vokietijos teisininkų populiarī nuomonė, kad mokestinių ginčų procesas – administracinio proceso atmaina. Tokį požiūrį, matyt, lemia tai, kad mokesčių administratorius visada veikia ribojamas tam tikrų taisyklių [3, p. 745].

Atsižvelgiant į dalyvaujančių mokestiniuose ginčiuose subjektų teisinį statusą šiuos ginčus galima priskirti prie finansinių reiškinių. Tačiau tą patį reiškinį pagal subjektus, nagrinėjančius mokestinius ginčus, atskleidžiama kita – teisinė mokestinių ginčų pusė.

R. Drakas ir J. Rideris, analizuodami Anglijos finansų teisę ir finansinius teisinius santykius, finansų teisę apibūdina kaip privačiosios teisės, konkrečiai – civilinės teisės pošakį [4, p. 111]. Japonų autorius Hiromitsu Ishi, nagrinėjantis nuolatines Japonijos mokesčių sistemos reformas, mano priešingai ir teigia, kad finansų teisę ir mokesčių teisę tikslingiausia priskirti viešosios teisės sričiai [5, p. 271]. Rusų autorių V. M. Manochino, J. S. Aduškino, Z. A. Bačitajev, prancūzų finansininko P. M. Godme nuomone, „finansų teisė – administracinės teisės pošakis, reguliuojantis valdinio pobūdžio santykių grupę – tuos visuomeninius teisinius santykius, kurie tiesiogiai susiję su finansais“ [6, p. 16–17, 62]. A. G. Kučerena mano, jog „mokesčių teisė yra sudėtinė finansų teisės dalis, o pastaroji – sudėtinė administracinės teisės dalis“ [7, p. 23]. G. S. Nelsonas ir D. A. Whitmanas teigia, kad „finansų ir mokesčių kaip viešosios teisės šakų reguliavimo sritys sutampa su administracinės teisės reguliavimo sritimi ir plačiąja prasme laikytinos administracinės teisės pošakiais“ [8, p. 359]. Apibendrinant galima sutikti su autoriais, kurie teigia, kad finansų teisė ir mokesčių teisė yra viešosios ir administracinės teisės dalis, o finansų teisė – sudėtinė administracinės teisės dalis. Toks požiūris skatina platesnį administracinio proceso suvokimą.

Analizuojamame kontekste „administracinis(ė)“ reiškia „vykdomosios valdžios nustatytą tvarką“ [9, p. 2]. Administracinės teisės žodynas plačiąja prasme administracinį procesą apibūdina kaip „visumą vienas paskui kitą einančių veiksmų, sureguliuotų teisinėmis normomis, užtikrinančiomis vykdomosios valdžios institucijų veiklą, priimant ir realizuojant administracines normas. Siaurąja prasme – įstatymu sureguliuotą administracinę–procesinę įgaliotų subjektų veiklą, nagrinėjant administracinius–teisinius ginčus ir administracinių teisės pažeidimų bylas“ [10, p. 59]. Didysis teisės terminų žodynas ir Teisės enciklopedija administracinį procesą apibrėžia kaip „valstybės įgaliotų organų veiklą, nagrinėjant konkrečias administracines bylas, kylančias valdymo srityje“ [11, p. 18, 92].

Rusų autorius D. N. Bachrachas administracinį–teisinį procesą apibrėžia kaip „vykdomosios valdžios organų veiklą, sprendžiant ginčus tarp įvairių subjektų, taikant administracines drausmines poveikio priemones, įgyvendinamas administracine–procesine forma“ [12, p. 306].

Rusų autoriai J. M. Kozlovas ir L. L. Popovas nurodo, kad administracinis procesas plačiąja prasme – faktinė visų veiksmų visuma, atliekama siekiant įgyvendinti tam tikrų subjektų kompetenciją. Pati valstybės vykdoma veikla gali būti administracinis procesas. Siaurąja prasme, administracinis procesas suprantamas kaip valstybės įgaliotų pareigūnų veika, įgyvendinant administracinės teisės normų sankcijas. Apibendrinant galima teigti, kad administracinis procesas – administracinėmis procesinėmis normomis sureguliuota vykdomosios valdžios institucijų veikla, tirianti ir nagrinėjanti administracines bylas, keliamas valstybinio valdymo funkcijų ir uždavinių įgyvendinimo srityse [13, p. 381–383].

Administracinis procesas reiškia įvairių rūšių procesinių veiksmų visumą, nustatomą individualių bylų, kylančių valstybinio valdymo srityje, nagrinėjimo tvarka (administraciniai teisiniai ginčai ir poveikio priemonių taikymas už priešingą teisei veiką), taip pat vykdomosios valdžios organų sprendimų priėmimo ne ginčo būdu tvarka [14]. Administracinį procesą

reikėtų suvokti plačiąja prasme. Kalbama apie administracinę procedūrinę veiklą, „kurią sudaro valstybinį valdymą reglamentuojančių teisės aktų parengimas, valdymo veiklos reglamentavimas, leidimų teiseną, licencijavimas“ [15, p. 57], t. y. „administracinis procesas sukuria administracines procedūras“ [16, p. 115].

Kompromisinė mokslininkų nuomonė tokia, kad „administracinis procesas turi būti laikomas lygiaverčiu su civiliniu, baudžiamuoju, taip pat teisėdaros procesais, t. y. pripažįstama, kad administracinis procesas yra teisinis procesas ir turi visus jam būdingus požymius, bet kartu yra ir „valdymo (vykdamosios–tvarkomosios) veiklos rūšis, kuri yra viena iš vykdamosios valdžios subjektų veiklos rūšių ir realizuojama per administracines procedūras“ [17, p. 111]. Tokio proceso turinys apimtų ne tik administracinę procesinę tvarką, kurios laikomasi taikant administracinę prievartą, bet ir tam tikras administracines procedūras, skirtas valstybės valdomajai veiklai reglamentuoti, taikomas viešojo administravimo institucijoms nagrinėjant asmenų skundus bei pareiškimus, sprendžiant ginčus tarp administracinių teisinių santykių dalyvių [18].

Mokestiniai ginčai – viena iš mokesčių administravimo įgyvendinimo formų, vykdomosios ir tvarkomosios veiklos rūšis, realizuojama taikant administracines procedūras [19], todėl norint atlikti išsamią mokesčių ginčų proceso sąvokos analizę būtina nustatyti mokesčių administravimo sąvokos teisinę reikšmę.

Viešojo administravimo įstatyme „viešasis administravimas – įstatymais ir kitais teisės aktais reglamentuojama valstybės ir vietos savivaldos institucijų, kitų įstatymais įgaliotų subjektų vykdomoji veikla, skirta įstatymams, kitiems teisės aktams, vietos savivaldos institucijų sprendimams įgyvendinti, numatytoms viešosioms paslaugoms administruoti“ [20].

Mokesčių administravimo įstatymas *mokesčių administravimą* apibrėžia kaip „mokesčio administratoriaus teisių ir pareigų bei mokesčio mokėtojo teisių ir pareigų įgyvendinimą, mokesčio apskaičiavimą, sumokėjimą ir išieškojimą, atsakomybės už netinkamą mokesčio apskaičiavimą ir mokėjimą taikymą, mokesčio paskirstymą, informacijos mokesčių mokėtojams teikimą“ [21].

Mokesčių ginčų procesas – tai administracinėmis mokestinėmis procesinėmis normomis sureguliuota valstybės įgaliotų subjektų atliekama veikla įgyvendinant mokesčių teisės normas. Mokesčių teisės normų realizavimas ir sudaro mokesčių administravimo esmę.

Remiantis mokesčių ginčų kaip administracinės teisės proceso bei mokesčių administravimo sudėtinės dalies pozicijomis bei gramatiškai ir logiškai susiejus analizuotas anksčiau pateiktas nuomones, teiginius ir įstatymų nuostatas, darytina išvada, kad *mokesčių ginčų procesas* – mokestinėmis procesinėmis teisės normomis sureguliuota valstybės įgaliotų institucijų veikla nagrinėjanti mokesčių ginčų bylas dėl mokesčių apskaičiavimo, sumokėjimo ar išieškojimo, mokestinių nepriemokų ar permokų (įskaitymo/grąžinimo), dėl sankcijų taikymo ar skyrimo už mokestinių prievolių nevykdymą ar pažeidimus, kylančias tarp mokesčių mokėtojo (mokestį išskaičiuojančio asmens) ar jo atstovo ir mokesčių administratoriaus mokesčių administravimo srityje.

2. Mokestinių ginčų proceso ribos

Svarbi procesams būdinga ypatybė – stadijų kaita. Mokestinių ginčų proceso stadijoms taip pat būdingas cikliško reiškiny. *Stadija* filosofinėje literatūroje aiškinama kaip fazės sinonimas, ji apibūdinama kaip ko nors išsivystymo pakopa, laikotarpis, periodas, kokio nors reiškinio raidos tarpsnis, turintis savo kokybinių ypatumų. Tik mechaninė proceso vidinių struktūros dalių (stadijų) kaita, be kokybinių poslinkių ir pokyčių, būtų paprasčiausia beprasmybė.

Stadija kaip proceso vidinė struktūrinė dalis dėl savo turinio ir apimties yra bene reikšmingiausia ir didžiausia proceso dalis, nes vienija smulkesnes jo atkarpas – etapus. Literatūroje teigiama, kad stadija yra visuma ar grupė kokių nors reiškinų, darbų, sudarančių užbaigtą ciklą per tam tikrą laiko tarpą, arba konkrečią pradžią ir pabaigą turintis vyksmas.

Mokestinių ginčų proceso pagrindines procesines stadijas reglamentuoja Mokesčių administravimo įstatymo X skyrius, kuriame mokestinių ginčų proceso atskiros dalys yra pavadintos etapais, nors atskirų procesinių veiksmų visuma sudaro užbaigtą raidos ratą per tam tikrą laiko tarpą, t. y. turi konkrečią pradžią ir pabaigą bei atskiri procesiniai veiksmai vyksta atskirose institucijose ir struktūriškai yra didesnės apimties teisiniai reiškiniai negu etapai. Todėl Mokesčių administravimo įstatyme mokestinių ginčų proceso sudėtinės dalis tikslingiau skaidyti į stadijas, o ne į etapus.

„Kiekvieną procesą sudaro keturių lygių struktūra: veiksmai – etapai – stadijos – bendrasis procesas“ [22, p. 316]. Pirmoji mokestinių ginčų proceso stadija vyksta vietos mokesčių administratoriaus lygmeniu. Būtina proceso pradžios ir stadijų kaitos sąlyga – oficialus dokumentas, kurio turinį sudaro informacija, nuo kurios priklauso atitinkami mokesčių administratoriaus veiksmai, t. y. ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo stadija prasideda tada, kai vietos mokesčio administratorius priima sprendimą, tvirtinamąjį patikrinimo aktą, su kurio turiniu mokesčių mokėtojas arba mokesčių išskaičiuojantis asmuo visiškai ar iš dalies nesutinka tai išreikšdamas raštiškai skundu.

Mokestinio ginčo proceso pradžia – mokesčių mokėtojo skundo padavimas mokesčių administratoriui.

Mokestinio ginčo kilimo teisinis pagrindas yra mokesčių mokėtojo skundas, o ne kitoks prieštaravimas patikrinimo akte išdėstytiems faktams.

„Ginčų sprendimo konstrukcija pradeda veikti, kai ginčas yra pareikštas rašytiniu skundu. Kol jis nėra pareikštas, formaliai ginčo nėra“ [23, p. 37]. Skundas gali būti pareikštas rašytine forma, tačiau jei jis neatitinka įstatyme nustatytų reikalavimų ar pažeista jo pateikimo procedūra ir per nustatytą laiko terminą skundo trūkumai nepašalinami, mokestinio ginčo nėra.

Apibendrinus tai, kas išdėstyta, galima teigti, kad mokestinių ginčų kilimas priklauso nuo:

- mokesčių įstatymų pažeidimo patikrinimo, akto surašymo ir jo tvirtinimo vietos, mokesčio administratoriaus sprendimo, t. y. mokėtojo skundo;
- vietos mokesčio administratoriaus sprendimo, kuriuo tvirtinamas patikrinimo aktas, prieštaraujantis mokesčių mokėtojo interesams. Jeigu mokėtojas su viskuo sutinka, ginčas neįvyksta;
- įstatymo reikalavimus atitinkančio mokesčių mokėtojo rašytinio skundo pateikimo.

Mokėtojo prieštaravimai privalo būti išreikšti materialiai, t. y. juridinę galią turinčiu dokumentu – rašytiniu skundu, pasirašytu mokesčių mokėtojo (mokesčių išskaičiuojančio asmens, atstovo).

Vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 56 straipsniu, mokesčių mokėtojas skundą centriniam mokesčio administratoriui turi paduoti per vietos mokesčio administratorių, kurio sprendimą ginčija. Vietos mokesčio administratoriaus kanceliarija privalo įregistruoti skundą jo gavimo dieną ir per 3 darbo dienas nusiųsti centriniam mokesčio administratoriui. Formalusis mokestinio ginčo kilimo momentas yra mokesčių mokėtojo skundo mokesčių administratoriui pateikimo momentas, tačiau faktine mokestinių ginčų kilimo pradžia turėtų

būti laikomas mokesčių mokėtojo skundo įregistravimas vietos mokesčio administratoriaus kanceliarijoje.

Teoriškai mokesčių mokėtojų specialiųjų (mokestinių) skundų nagrinėjimo procesas taip pat susideda iš tam tikrų stadijų, kurių pirmoji – rašytinio specialaus mokesčių mokėtojo skundo gavimo fakto įforminimas atitinkamuose vietos mokesčio administratoriaus kanceliarijuose registruose [24, p. 71]. Šioje stadijoje turėtų būti nustatoma tvarka, kas ir kaip nagrinės skundą, ar skundo turinys atitinka mokesčio administratoriaus, kuriam adresuotas skundas, kompetenciją, skundo patikrinimas, situacijos analizė. Tačiau pagal Mokesčių administravimo įstatymą, vietos mokesčio administratorius skundą tik užregistruoja ir per 3 darbo dienas nusiunčia centriniam mokesčio administratoriui. Ši skundo nagrinėjimo stadija mokestinių ginčų procesą daro sudėtingesnį, nes ginčo šalims būtų daug paprasčiau, jei mokesčių mokėtojas kreiptųsi tiesiai į centrinį mokesčio administratorių, kuris yra kompetentingas nagrinėti ginčą.

Antroje skundo nagrinėjimo stadijoje centrinis mokesčio administratorius patikrina skundą, renka ir analizuoja informaciją bei duomenis, būtinus teisingam sprendimui priimti. Tuo metu galėtų būti pasitelkiama specialistų, tiriami reikšmės turintys dokumentai, atliekamos revizijos, apklausiami atitinkami asmenys.

Trečioji specialaus skundo nagrinėjimo stadija – sprendimo priėmimas per įstatymo numatytą terminą, t. y. per 30 dienų nuo skundo gavimo dienos. Šioje stadijoje centrinis mokesčio administratorius priima vieną iš sprendimų:

- patvirtina vietos mokesčio administratoriaus sprendimą;
- panaikina vietos mokesčio administratoriaus sprendimą;
- iš dalies patvirtina arba panaikina vietos mokesčio administratoriaus sprendimą;
- paveda vietos mokesčio administratoriui atlikti papildomą patikrinimą ir priimti naują sprendimą;
- visiškai arba iš dalies pakeičia vietos mokesčio administratoriaus sprendimą, kurį mokesčio mokėtojas apskundžia.

Mokestinio ginčo pabaiga priklauso nuo mokesčių mokėtojo, padavusio skundą, patikimo santykio su centrinio mokesčių administratoriaus priimtu sprendimu.

Jei mokesčių mokėtojas su priimtu sprendimu nesutinka ir per nustatytą terminą teikia skundą kitai jį nagrinėti įgaliotai institucijai, mokestinis ginčas tęsiasi. Tačiau jeigu mokesčių mokėtojas sutinka su centrinio mokesčio administratoriaus sprendimu ar neturi tolesnių skundo procedūros realizavimo galimybių, mokestinis ginčas baigiasi.

Taip pat mokestinis ginčas baigiamas tada, kai centrinis mokesčio administratorius panaikina vietos mokesčio administratoriaus sprendimą, kurį skundė mokesčių mokėtojas, ar iš dalies panaikina priimto sprendimo būtent tą dalį, kurią skundė mokesčių mokėtojas. Tačiau jeigu panaikinama mokesčių pareigūno sprendimo dalis, dėl kurios mokesčių mokėtojas nesiskundė, o nepanaikinta lieka apskųstoji sprendimo dalis ir su tokiu mokesčio administratoriaus sprendimu mokesčių mokėtojas nesutinka, tai pateikus raštišką skundo formą mokestinis ginčas tęsiasi.

Galutinė mokesčių mokėtojo skundo nagrinėjimo stadija yra priimto sprendimo vykdymas. Jis pasireiškia patikrinimo metu priskaičiuotų mokesčių, baudų, delspinigių sumokėjimu ar išieškojimu. Jeigu mokesčių mokėtojas per nustatytą terminą neapskundžia mokesčių administratoriaus priimto sprendimo, prasideda mokesčių, baudų, delspinigių sumokėjimo arba išieškojimo procedūra.

Kai centrinis mokesčio administratorius priima sprendimą, kad vietos mokesčio administratorius atliktų papildomą patikrinimą ir priimtų naują sprendimą, atrodo, kad yra neaiškus apskundimo objektas ir proceso ribos. Šią situaciją reglamentuoja Administracinių bylų teisenos įstatymas, t. y. kai mokesčių mokėtojas skundžia konkrečius mokesčio administratoriaus veiksmus, išskyrus mokesčio įskaitymą ir gražinimą, tai jau yra ne mokestinis, o administracinis ginčas, kurį nagrinėja Administracinių ginčų komisija arba Administracinis teismas.

Mokestinius ginčus taip pat nagrinėja Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), Apygardos teismas, Lietuvos vyriausiasis administraci-

nis teismas, todėl mokesčių mokėtojui, nesutinkančiam su centrinio mokesčio administratoriaus priimtu sprendimu, Mokesčių administravimo įstatymas suteikia teisę kreiptis į Komisiją, kuri, gavusi mokesčių mokėtojo skundą, taip pat priima vieną iš sprendimų:

- patvirtina centrinio mokesčio administratoriaus sprendimą;
- panaikina centrinio mokesčio administratoriaus sprendimą;
- iš dalies patvirtina arba panaikina mokesčio administratoriaus sprendimą;
- visiškai arba iš dalies pakeičia mokesčio administratoriaus sprendimą, kurį mokesčių mokėtojas apskundžia.

Mokestinio ginčo pabaiga priklauso nuo mokesčių mokėtojo valios ir Komisijos priimto sprendimo pobūdžio.

Toliau mokestinį ginčą nagrinėja Apygardos administracinis teismas. Šioje teisminėje institucijoje mokestinis ginčas nagrinėjamas pagal bendruosius bylų teismo nagrinėjimo principus. Apygardos administracinis teismas, išnagrinėjęs mokestinį ginčą bei visą su juo susijusią ikiteisminio nagrinėjimo ir tyrimo medžiagą, priima atitinkamą sprendimą. Priimto sprendimo turinys ir mokesčių mokėtojo santykis su juo lemia tolesnę mokestinio ginčo eigą. Jeigu Apygardos administracinis teismas priima mokesčių mokėtojui palankų sprendimą, mokestinis ginčas baigiamas nutarimo priėmimo momentu.

Jeigu mokesčių mokėtojas pasinaudojo teise apskųsti vietos mokesčio administratoriaus sprendimą visoms aptartoms institucijoms ir priimti jam nepalankūs ir, jo manymu, neatkuriantys jo teisių ir netenkinantys skundo reikalavimų sprendimai, paskutinė instancija, nagrinėjanti mokestinius ginčus, yra Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, – jo priimtas sprendimas yra galutinis ir neskundžiamas. Kai šioje teisminėje instancijoje mokestinis ginčas išnagrinėjamas ir priimamas atitinkamas sprendimas, mokestinio ginčo procesas baigiasi nepriklausomai nuo priimto sprendimo pobūdžio.

Nors mokestinius ginčus reglamentuojantys įstatymai nenumato, bet galimi atvejai, kai mokestinių teisinių santykių dalyviu mokesčių mokėtojas nustoja būti dėl mirties (fizinis asmuo), o juridinis asmuo – nutraukęs savo veiklą.

Howardo E. Abramsio ir Richardo L. Doernbergo nuomone, juridiniai asmenys savo veiklą nutraukia likvidavimo arba reorganizavimo būdu [25, p. 210], todėl mokesčių mokėtojui, apskundusiam vietos mokesčio administratoriaus sprendimą, mirus, jį nutraukus ar reorganizavus savo veiklą, ir jeigu nėra teisių perėmimo instituto įgyvendinimo teisinio pagrindo, mokestinis ginčas baigiamas.

Rusijos Federacijos mokesčių kodekso 139 straipsnis nurodo, kad „mokesčių mokėtojas turi teisę atsisakyti skundo jį atšaukdamas“ [26]. Ši teisė nebeleidžia pakartotinai mokesčių mokėtojui teikti to paties tuo pat pagrindu surašyto skundo. Lietuvos mokesčių administravimo įstatymas turėtų numatyti šią teisę ir leisti ja naudotis visais skundo nagrinėjimo etapais. Davidas Alexanderis ir Simonas Archeris, nagrinėjantys įvairių šalių mokestinių apeliacijų procesus, nurodo, kad „mokesčių mokėtojui, pateikusiam apeliaciją dėl mokesčio administratoriaus sprendimo, būtina jam suteikti teisę pasikeitus tam tikroms aplinkybėms, apeliaciją atšaukti“ [27, p. 1000]. Rusų autorius D. N. Bachrachas mano, kad „asmuo, pateikęs skundą iki sprendimo priėmimo, rašytinio pareiškimo pagrindu gali skundą atšaukti. Tokiais atvejais asmuo, atšaukęs skundą, praranda teisę pakartotinai, tuo pačiu pagrindu kreiptis į tą patį įgaliotą organą“ [12, 150 p.]. Apibendrinant ir pritariant išdėstytoms nuomonėms galima teigti, kad, mokesčių mokėtojui bet kurioje mokestinių ginčų proceso stadijoje atšaukus skundą, mokestinis ginčas baigtųsi ir jis prarastų teisę tuo pat pagrindu teikti skundą pakartotinai.

Apibendrinus anksčiau išdėstytas įstatymų nuostatas, teiginius ir mintis, darytina išvada, kad mokestinių ginčų kilimą lemia šios priežastys:

- mokesčių įstatymų pažeidimo nustatymas ir jo fiksavimas patikrinimo aktu bei patikrinimo akto tvirtinimas vietos mokesčio administratoriaus sprendimu, t. y. mokesčių mokėtojas turi turėti ką skųsti materialiu pagrindu;
- vietos mokesčio administratoriaus sprendimas, kuriuo tvirtinamas patikrinimo aktas, turi prieštarauti mokesčių mokėtojo interesams. Jeigu mokėtojas su viskuo sutinka, ginčas neįvyksta;

– įstatymo reikalavimus atitinkančio mokesčių mokėtojo raštiško skundo pateikimas.

Mokesčių mokėtojo prieštaravimai privalo būti išreikšti materialiai – juridinę galią turinčiu dokumentu: raštišku skundu, pasirašytu mokesčių mokėtojo (mokestį išskaičiuojančio asmens, atstovo).

Mokestinio ginčo proceso pradžia – mokesčių mokėtojo raštiško skundo, atitinkančio įstatyme keliamus reikalavimus, pateikimas ir registravimas vietos mokesčio administratoriaus kanceliarijoje.

Mokestinio ginčo pabaiga:

- kai centrinio mokesčio administratoriaus priimtas sprendimas tenkina mokesčių mokėtojo skunde išdėstytus reikalavimus arba jų netenkina, tačiau mokesčių mokėtojas nenori ar negali tęsti tolesnės mokesčio administratoriaus sprendimo apskundimo procedūros;
- kai Komisijos priimtas sprendimas tenkina mokesčių mokėtojo skunde išdėstytus reikalavimus arba jų netenkina, tačiau mokesčių mokėtojas nenori ar negali tęsti tolesnės mokesčio administratoriaus sprendimo apskundimo procedūros;
- kai Apygardos teismo priimtas sprendimas tenkina mokesčių mokėtojo skunde išdėstytus reikalavimus arba jų netenkina, tačiau mokesčių mokėtojas nenori ar negali tęsti tolesnės mokesčio administratoriaus sprendimo apskundimo procedūros;
- kai mokestinis ginčas išnagrinėjamas ir sprendimą priimama Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas;
- kai skundą pateikęs mokesčių mokėtojas miršta, nutraukia ar reorganizuoja savo veiklą ir nėra teisinio pagrindo įgyvendinti teisių perėmimo institutą;
- mokesčių mokėtojui atsiėmus skundą.

Išvados

Apibendrinant visas šiame straipsnyje išdėstytas mintis, įvairių autorių nuomones, teiginius ir įstatymų nuostatas, galima teigti, kad finansų ir mokesčių – viešosios teisės šakų reguliavimo sritys sutampa su administracinės teisės reguliavimo sritimi ir plačiąja prasme laikytinos administracinės teisės požakiais. Mokestiniai ginčai – viena iš mokesčių administravimo įgyvendinimo formų, vykdomosios ir tvarkomosios veiklos rūšis, realizuojama atliekant administracines procedūras.

Mokestinių ginčų procesas – mokestinėmis procesinėmis teisės normomis sureguliuota valstybės įgaliotų institucijų veikla, atliekama nagrinėjant mokestinių ginčų bylas, kylančias tarp mokesčių mokėtojo (mokestį išskaičiuojančio asmens) ar jo atstovo ir mokesčio administratoriaus mokesčių administravimo srityje: dėl mokesčio apskaičiavimo, sumokėjimo ar išieškojimo, mokestinių nepriemokų ar permokų (įskaitymo, gražinimo), dėl sankcijų taikymo ar skyrimo už mokestinių prievolių nevykdymą ar pažeidimus.

Kiekvieną procesą sudaro keturių lygmenų struktūra: veiksmai – etapai – stadijos – bendrasis procesas. Mokesčių administravimo įstatyme mokestinių ginčų proceso sudėtinės dalis tikslingiau skaidyti į stadijas, o ne etapus.

Mokestinio ginčo proceso pradžia – mokesčių mokėtojo rašytinio skundo, atitinkančio įstatyme keliamus reikalavimus, pateikimas ir registravimas vietos mokesčio administratoriaus kanceliarijoje.

Mokestinio ginčo pabaiga:

- kai centrinio mokesčio administratoriaus priimtas sprendimas tenkina mokesčių mokėtojo skunde išdėstytus reikalavimus arba jų netenkina, tačiau mokesčių mokėtojas nenori ar negali tęsti tolesnės mokesčio administratoriaus sprendimo apskundimo procedūros;
- kai Komisijos priimtas sprendimas tenkina mokesčių mokėtojo skunde išdėstytus reikalavimus arba jų netenkina, tačiau mokesčių mokėtojas nenori ar negali tęsti tolesnės mokesčio administratoriaus sprendimo apskundimo procedūros;

- kai Apygardos teismo priimtas sprendimas tenkina mokesčių mokėtojo skunde išdėstytus reikalavimus arba jų netenkina, tačiau mokesčių mokėtojas nenori ar negali tęsti tolesnės mokesčio administratoriaus sprendimo apskundimo procedūros;
- kai mokestinis ginčas išnagrinėjamas ir sprendimą priima Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas;
- kai skundą pateikęs mokesčių mokėtojas miršta, nutraukia ar reorganizuoja savo veiklą ir nėra teisinio pagrindo įgyvendinti teisių perėmimo institutą;
- mokesčių mokėtoji atsiėmus skundą.



LITERATŪRA

1. **Grižas R. A.** Tarptautiniai valiutiniai ir finansiniai santykiai. Lietuvos informacijos institutas. – Vilnius, 1997.
2. **Rutkauskas A. V.** Finansų rinkos institucijos. – Vilnius. Technika, 1998.
3. **Rose M. D.** Selected Federal Taxation. Statutes and regulations. – St. Paul, 1994.
4. **Drake R., Rider J.** European Financing Laws. – London.
5. **Hiromitsu Ishi** The Japanese Tax System.– New York, Oxford. 1989.
6. **Манохин В. М., Адушкин Ю. С., Бачитаев З. А.** Российское административное право. – Москва, 1996.; **Годме П. М.** Финансовое право. – Москва, Прогресс, 1978.
7. **Кучерена А. Г.** Административная юстиция в механизме защиты прав и свобод человека и гражданина в Российской Федерации: автореф. – Москва, 1998.
8. **Nelson G. S., Whitman D. A.** real estate finance law. Second edition. West publishing Co. 1985.
9. **Dabartinės** lietuvių kalbos žodynas. – Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidykla, 1993.
10. **Словарь** административного права. – Москва, 1999.; **Овсянко Д. М.** Административное право в схемах и определениях. – Москва, 2000.
11. **Сухарев А. Я., Крутский В. Е.** Большой юридический словарь. – Москва, 2001.; **Тихомирова Л. В., Тихомиров М. Ю.** Юридическая энциклопедия. – Москва, 1997.
12. **Бахрах Д. Н.** Административное право России. – Москва, 2000.
13. **Козлов Ю. М., Попов Л. Л.** Административное право. Московская государственная юридическая академия. – Москва: Юристъ, 1999.
14. **Steven J. C.** Administrative law. – London, 1998.
15. **Тихомиров М. Ю.** Курс административного права и процесса. – Москва, 1998.
16. **Алехин А. П., Кармолицкий А. А., Козлов Ю. М.** Административное право Российской Федерации. – Москва, 1996.
17. **Бахрах Д. Н.** Административное право: учебник. Часть общая. – Москва, 1993.
18. **Steven J. C.** Administrative law. – London, 1998; The administration and you: principles of administrative law concerning the relations between administrative authorities and private persons: a of Europe. – Strasbourg: Council of Europe, 1996.
19. **Хаманева Н. Ю.** Теоретические проблемы административно–правового спора. Государство и право. 1998. № 13.
20. **Lietuvos Respublikos** viešojo administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 1999. Nr. 60.
21. **Lietuvos Respublikos** mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 1995. Nr. 61.
22. **Бахрах Д. Н.** Административное право России. – Москва, 2000.
23. **Riomeris M.** Administracinis teismas. – Kaunas: Valstybės spaustuvė, 1928.
24. **Демин А. А.** Теория административного процесса: соотношение материального и процессуального права. равовая наука и реформа юридического образования. – Воронеж, 1996.
25. **Abrams H. E., Doernberg R. L.** Federal corporate taxation. – New York, 1995.
26. **Шаталов С. Д.** Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (постатейный). – Москва, 1999.
27. **Alexander D., Archer S.** The European Accounting Guide. – London, 1992.



***The Limits of the Proceedings of Tax Disputes and its Place in
Administrative Process***

Dr. Egidija Smalakiene

Law University of Lithuania

SUMMARY

The article provides an analysis of the relationship of the proceedings of tax disputes with the administrative process, identifies its place in the latter. By relating the proceedings of tax disputes with the administrative process and tax administration, word combinations characterizing this procedural phenomenon are analyzed, the features of the proceedings of tax disputes as a phenomenon of legal proceedings are defined by comparative analysis. By comparing the opinions of different foreign and Lithuanian authors and the provisions of Lithuanian normative acts attempts are made to formulate the concept of the proceedings of tax disputes. The article also discusses the types of confirmation of inspection acts, as well as the relation of separate types of decisions with a taxpayer. This article is aimed at identifying the relationship and place of the proceedings of tax disputes in the administrative process and determining the limits of this procedural–legal phenomenon.

